

---

# Kontrowersje wokół pojęć podatku i systemu podatkowego

---

## **Streszczenie**

*Przedmiotem analizy są pojęcia podatku i systemu podatkowego, którymi posługują się przedstawiciele różnych dyscyplin naukowych, przede wszystkim finansów, ekonomii i prawa podatkowego. Wbrew deklaracjom osób piszących o podatkach i systemach podatkowych ani podatek, ani też system podatkowy nie są – pomimo pozorów – pojęciami jednoznacznymi i bezdyskusyjnymi. W opracowaniu zostały zaprezentowane wybrane definicje podatku i systemu podatkowego, z jakimi można spotkać się na gruncie wymienionych wyżej dyscyplin: finansów, prawa podatkowego i ekonomii oraz komentarz autorki opracowania dotyczący tych pojęć.*

## **Wprowadzenie**

Przy studiowaniu literatury dotyczącej systemów podatkowych okazuje się, że kategorie pojęciowe podatku oraz systemu podatkowego budzą kontrowersje.

Głównym celem badawczym, który przyświecał piszącej w tym opracowaniu stało się więc zaprezentowanie różnych podejść do pojęć podatku i systemu podatkowego oraz zdefiniowanie podatku (i systemu podatkowego), które to pojęcia będą użytecznymi w badaniu nad polskim systemem podatkowym, podlegającym procesowi przemian, czyli transformacji.

## 1. Pojęcie podatku – podstawowego elementu systemu podatkowego

Pojęcie podatku, pomimo że jest kategorią występującą w gospodarkach od dawna, nie jest, wbrew stwierdzeniom wielu autorów posługujących się nim, bezdyskusyjne. Z. Fedorowicz (1965), reprezentant nauki finansów, w jednej z pierwszych prac poświęconych problematyce instytucji finansowych, wśród których poczesne miejsce zajmuje podatek, sformułował kryteria wyróżniające tę instytucję spośród różnych rodzajów danin publicznych. Za podstawowe kryterium pozwalające odróżnić podatek od innych dochodów pochodzących z własności publicznej uznał tzw. przewłaszczenie i pisał, że „(...) podatek nie może być dochodem z własności państwowej, musi sięgać do własności podmiotu różnego od państwa. Dochody gromadzone z własności państwowej, choćby miały wszystkie zewnętrzne cechy podatku, nie będą podatkami, mogą je tylko przypominać pod względem formalnym.(...) Przewłaszczenie oznacza zmianę właściciela, stąd wartości materialne przechodzące na własność państwa w trybie podatkowym musiałyby być poprzednio we własności innego rodzaju, np. w prywatnej własności środków produkcji czy we własności osobistej, która rozciąga się na sferę dóbr konsumpcyjnych” (Fedorowicz, 1965: 94).

Samo kryterium przewłaszczenia, zdaniem cytowanego Autora, nie wystarczy do zdefiniowania podatku. Innymi cechami świadczeń uznanych za podatkowe są:

- nieodpłatność ( nieekwiwalentność),
- przymusowość,
- bezzwrotność.

Tak więc Z. Fedorowicz w 1965 r za podatek uznawał „daninę w naturze lub pieniądzu przejmowaną przez państwo na zasadzie nieodpłatności, bezzwrotności i przymusu, przeznaczoną na pokrycie wydatków publicznych, nakładaną na jednostki fizyczne lub prawne, reprezentujące rodzaj własności inny od państwowego” (Fedorowicz, 1965: 95).

Ten sam Autor w pracach pisanych po czterdziestu latach od wydania cytowanego, podaje inną definicję podatku niż wyżej przedstawiona. W „Teoretycznych podstawach reformy podatków w Polsce” z 2004 r., której współredaktorem był Z. Fedorowicz czytamy, że podatki to pieniężne świadczenia przymusowe, bezzwrotne, nieodpłatne, ogólne, pobierane na podstawie przepisów prawa określających ich szczegółową konstrukcję, wysokość i terminy płatności (Ostaszewski, Fedorowicz, Kierczyński red., 2004: 52).

Podobną, choć uszczegóławiającą w aspekcie podmiotu czynnego podatku, definicję Z. Fedorowicza interesującej nas w opracowaniu daniny publicznej, odnajdujemy w ostatniej pracy Autora, gdzie napisano, iż „podatek jest świadczeniem pieniężnym, przymusowym, bezzwrotnym, nieodpłatnym, ogólnym, tzn. nakładanym według ogólnie obowiązujących norm prawnych na osoby fizyczne lub prawne, pobieranym przez państwo lub inny związek publicznoprawny” (Ostaszewski red., 2007: 85).

B. Brzeziński, przedstawiciel nauki prawa podatkowego od lat zajmujący się problematyką podatków stwierdza, że „definicje podatku spotykane w literaturze przedmiotu mają zazwyczaj opisowy charakter. Podatek definiuje się więc poprzez wyliczenie cech, jakie posiada danina, które to odróżniają ją od wszystkich, bądź tylko niektórych innych danin publicznych. Ogólnie panuje zgodność co do tego, że podatek charakteryzuje sześć (bądź to w niektórych ujęciach – siedem) istotnych cech. Są to:

- przymusowy charakter,
- bezzwrotność,
- nieodpłatność,
- jednostronność ustalania,
- ogólny charakter,
- pieniężna forma,
- przewłaszczenie” (Brzeziński, 1999: 24–25).

Jako siódmą cechą podatku (a pierwszą w definicji podatku sformułowanej przez Z. Fedorowicza w 1965 r.) B. Brzeziński wymienia cechę przewłaszczenia. W pracach innych autorów (również innych pracach B. Brzezińskiego) cecha przewłaszczenia traktowana jest jako dyskusyjna.

B. Brzeziński dyskusyjnego charakteru cechy przewłaszczenia upatruje współcześnie w niejako mniejszej jego randze, czyli zmianie właściciela środków pieniężnych płaconych z tytułu podatków. Przewłaszczenie, zdaniem B. Brzezińskiego, nie ma już dziś takiej ostrości w kontekście obowiązujących obecnie uregulowań prawa cywilnego, zgodnie z którymi prawo własności przysługujące przedsiębiorstwu państwowemu jest odrębnym od prawa własności przysługującego Skarbowi Państwa (Brzeziński, 1999: 26). W unormowaniach prawnych określających porządek prawny w Polsce po II wojnie światowej, a przed transformacją początku lat 90. XX stulecia, zgodnie z zasadą jednolitości mienia państwowego – prawo własności przysługujące powszechnym formom przedsiębiorstw owego okresu, czyli właśnie przedsiębiorstwom państwowym, było traktowane jako prawo własności przysługujące bliżej nieokreślonemu państwu.<sup>1</sup>

Inny znany reprezentant polskiego prawa podatkowego, autor wielu cenionych prac z tego zakresu R. Mastalski (1995, 1998, 2006) wydaje się „omijać” jednoznacznie definicję podatku, rozwijając opisowo cechy wspomnianej daniny publicznej. Wspomniany Autor podkreśla, iż podatki są daninami, które współcześnie odgrywają ogromną rolę, a ich zakres przedmiotowy i podmiotowy jest o wiele szerszy, niż zakres opłat oraz ceł, zaliczanych tak jak podatki do zbioru danin publicznych.

R. Mastalski zauważa, że podatki będąc kategoriami zależnymi od gospodar-ki i jej historycznego rozwoju zawsze stanowiły (i stanowią) świadczenia jedno-

---

<sup>1</sup> Przez kilkanaście lat trwała dyskusja naukowa (i polityczna) na temat zakresu uprawnień właścicielskich ówczesnego państwa polskiego i przedsiębiorstw państwowych, sposobów reprezentowania interesu Skarbu Państwa itp. Problemem tym zajmowałam się w latach 90., pracując w Instytucie Finansów, zlokalizowanym w budynku Ministerstwa Finansów.

stek na rzecz ogółu. Niezależnie od epoki historycznej – stwierdza Autor – tzw. trwałymi cechami podatków są ich ściśle związki, tak z gospodarką, jak też stosunkiem władzy do jednostki. Podatki są przede wszystkim formą przejmowania przez władzę rezultatów działań gospodarczych jednostek na rzecz ogółu.

Istotę ekonomiczną podatku dotyczącą owego przejmowania przez państwo efektów (rezultatów) działalności gospodarczej innych podmiotów, wyodrębnia się od istoty prawnej podatku, czyli szczególnej legitymacji prawnej państwa do żądania od podatnika określonego świadczenia pieniężnego (Mastalski, 2006: 3–13).

C. Kosikowski (2007: 21–23), nie mniej znany od B. Brzezińskiego czy R. Mastalskiego znawca podatków i prawa podatkowego, w swojej ostatnio wydanej pracy popularyzującej wiedzę na temat podstawowych danin publicznych, również nie definiując wprost podatków zauważa, że podatki:

- stanowią kategorię cywilizacyjną o historycznym charakterze;
- to kategorie polityczne i filozoficzne, ekonomiczne i socjologiczne, ale również prawne. Będąc wielowymiarowymi kategoriami stanowią przedmiot badań naukowych, ale też rezultat określonej polityki podatkowej;
- należy zaliczyć do niezwykle wrażliwych narzędzi (instrumentów) sprawowania władzy publicznej;
- powodują nieobliczalne szkody o charakterze społecznym, ekonomicznym, prawnym czy wręcz międzynarodowym, gdy wystąpią niewłaściwe zachowania władzy publicznej w ich zakresie.<sup>2</sup>

W. Modzelewski (2001: 15), inny specjalista i znawca prawa podatkowego, pełniący w swoim czasie funkcję Wiceministra Finansów, podkreśla, w odróżnieniu od R. Mastalskiego, że podatki są wyłącznym tworem prawa publicznego (finansowego) pomimo, iż są również kategorią ekonomiczną. Nie ma (i nie będzie) – pisze W. Modzelewski – podatków poza prawem finansowym, albowiem nie mają one generalnie samoistnego bytu ekonomicznego. Określenie podatku będącego instytucją prawną następuje tu poprzez wskazanie cech, które posiada instytucja zwana podatkiem. Te cechy, to obowiązek wpłaty na rzecz władzy publicznej, przymusowość, pieniężna forma, bezzwrotność, nieodpłatność, generalny charakter oraz obowiązywanie na podstawie ustawy z zakresu prawa publicznego (finansowego). W sytuacji, w której wymienione wyżej cechy występują łącznie mamy do czynienia z instytucją prawną podatku, krócej rzecz ujmując – po-

<sup>2</sup> Autor w cytowanej pracy (2007: 9–10) przytacza opinie wybranych przez siebie postaci na temat podatków. Oto niektóre z nich: „Podatek jest ceną korzyści, jakie społeczeństwo dostarcza jednostce” – V. R. Mirabeau; „Podatki są gospodarczą podstawą maszyny rządowej i nic więcej” – K. Marks; „Do utrzymania władzy publicznej niezbędne są wpłaty od obywateli” – F. Engels; „Nic nie wymaga większej mądrości i ostrożności, aniżeli ustalenie tego, co należy brać od poddanych, a co im pozostawić” – Monteskiusz; „Opodatkowanie powinno pozostawić każdego we względnie takiej samej sytuacji dochodowej i majątkowej, w jakiej go zastało” – D. Ricardo; „Unikanie podatków jest obecnie jedynym rodzajem działalności, który przynosi jeszcze jakiekolwiek dochody” – J. M. Keynes; „Systemy podatkowe to konstatacje, w których podatki są gwiazdami” – M. Duverger.

datkiem (Modzelewski, 2001). Cytowany Autor odróżnia kategorię podatków obiektywnie występujących, których określenie zaprezentowano wyżej, od podatków, które są elementem tzw. racjonalnych systemów podatkowych. Te ostatnie zdaniem W. Modzelewskiego mają wyłącznie teoretyczny charakter.

Art. 6 polskiej Ordynacji podatkowej stanowi, iż „podatkiem jest publiczno-prawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy, wynikające z ustawy podatkowej.”<sup>3</sup>

Sposób podejścia polskich ekonomistów do instytucji podatku, tak jak w przypadku przedstawicieli dyscyplin prawniczych, też nie jest jednolity. Dla przykładu przytoczymy cztery stanowiska reprezentantów nauki ekonomii dotyczące pojęcia (istoty) podatku.

E. Nojszewska (2002: 5) w swojej pracy habilitacyjnej pt. „Podatek dochodowy jako narzędzie polityki gospodarczej” przyjmuje ustawową definicję podatku podkreślając, iż podatek to określone w ustawie świadczenie pieniężne, o charakterze przymusowym, bezzwrotnym, nieodpłatnym, ponoszonym na rzecz związków publicznych. Świadczenie, które posiada wymienione za art. 6 Ordynacji podatkowej cechy podatku, nazywane stałymi, niezależnie od nazwy i umiejscowienia w systemie prawa jest podatkiem. Autorka stwierdza jednocześnie, że także inne świadczenia pieniężne, takie jak np. opłaty, składki czy odpisy należy uznać za podatki. Píše też, iż również cło oraz opłata od czynności cywilnoprawnych to *de facto* podatki, choć występują pod inną nazwą (Nojszewska, 2002: 5).

B. Samojlik (2006: 47–48) stwierdza z kolei, iż pojęcie podatku należy rozumieć szerzej, aniżeli czyni to Ordynacja podatkowa, rezerwując je wyłącznie dla publicznoprawnych, nieodpłatnych, przymusowych oraz bezzwrotnych świadczeń pieniężnych ponoszonych na rzecz związków publicznych. Zgodnie z praktyką stosowaną w Unii Europejskiej oraz USA za podatki należy również uznawać opłaty socjalne (ang. *Social Contributions*). W Polsce są nimi składki na świadczenia społeczne trafiające do funduszy emerytalno-rentowych. Argumentem przemawiającym za włączeniem tzw. opłat socjalnych do zbiorowości podatków jest – zdaniem B. Samojlika – fakt, że deficyty środków FUS-u i KRUS-u są pokrywane *de facto* z innych wpływów podatkowych sektora publicznego.

G. Szczodrowski, reprezentujący środowisko ekonomistów Uniwersytetu Gdańskiego, podkreślając fakt braku jednolitości w definiowaniu podatku w literaturze przedmiotu zauważa, iż Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) z racji braku konsensusu, co do charakteru danin publicznych występujących na poziomie lokalnym, stosuje bardzo ograniczone pojęcie podatku. Dla OECD podatek to jedynie przymusowe i nieodpłatne świadczenie o charakterze pieniężnym dokonywane na rzecz rządu centralnego (Szczodrowski, 2007: 15).

Autor ten zwraca jednak uwagę, iż dla większości ekonomistów podatek to świadczenie bezzwrotne, ogólne, pobierane przez różne związki publicznoprawne, ściśle regulowane aktami prawnymi, które służą zasileniu kas publicznych.

<sup>3</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, Dz. U. Nr 137, poz. 926 z późn. zm.

Za A. Gomułowiczem i J. Małeckim (2006) podkreśla ustrojowy, ekonomiczny i prawny aspekt podatków oraz szerzej je definiuje (Szczodrowski, 2007: 15–16).

Inny przedstawiciel środowiska polskich ekonomistów F. Grądalski (2006) wyróżnia ekonomiczną i formalnoprawną definicję (istotę) podatku. Ekonomiczna istota wymaga wyróżnienia trzech podstawowych atrybutów podatków (Grądalski, 2006: 22). Pierwszy dotyczy tego, że podatek jawi się w gospodarce jako instrument pozwalający państwu „wypchnąć” realną konsumpcję z sektora prywatnego i przesunąć ją do sektora publicznego. Drugi zwraca uwagę na to, że podatek jest zawsze zawłaszczeniem przez państwo (z pozycji tzw. dominium) części dochodu wytworzonego przez określony czynnik produkcji (czynnik wytwórczy). Atrybut trzeci wskazuje na to, że każdy podatek wywołuje efekty dochodowe. Będąc świadczeniem przymusowym o charakterze pieniężnym w efekcie ogranicza budżetowe możliwości podatnika. Obok efektu dochodowego, jak podkreśla F. Grądalski, podatek może wywołać efekty substytucyjne. Dotyczy to sytuacji, kiedy nałożenie podatku będzie związane ze zmianą cen rynkowych. Jeżeli podatek, obok efektu dochodowego, wywoła efekty substytucyjne, będzie tzw. podatkiem zniekształcającym, zakłócającym mechanizm rynkowy. Podatek nie prowadzący do efektów substytucyjnych, to podatek neutralny w stosunku do mechanizmu rynkowego.

Wspominany wyżej Autor podaje również formalnoprawną definicję podatku, wymieniając pięć cech omawianej daniny publicznej, tzn. (Grądalski, 2006: 23):

- przymusowość,
- pieniężny charakter,
- brak roszczeń cywilnoprawnych ze strony podatnika wobec państwa związanych z podatkiem,
- miejsce gromadzenia podatków (budżet państwa, bądź innego związku publicznego),
- przeznaczenie podatków (cele publiczne).

Składek, będących również formą pieniężnego obowiązkowego świadczenia o charakterze publicznym np. wnoszonych na funduszu ubezpieczeń społecznych czy funduszu pracy, F. Grądalski nie zalicza do podatków, gdyż jego zdaniem, mając celowy charakter „wymykają się spod ogólnego kryterium podatku”. Również owemu „wymykaniu się spod kryterium podatku” podlegają opłaty, dokonywane w zamian za konkretną usługę świadczoną przez państwo (bądź – dodajmy – inny podmiot publicznoprawny, np. gminę).

Po przedstawieniu kilkunastu wybranych definicji – określeń podatku – czas na ustosunkowanie się do ich i zaprezentowanie stanowiska piszącej w powyższej kwestii.

Jak wynika z prezentacji wypowiedzi na temat pojęcia podatku nie jest on instytucją finansową postrzeganą w sposób jednoznaczny. Owa niejednoznaczność dotyczy przede wszystkim cech przypisywanych podatkowi. Pięć cech podatku występuje prawie we wszystkich (poza definicją podatku OECD) określeniach interesującej nas daniny. Swoisty „obszar zgodny” wobec cech podatku dotyczy:

- publicznego charakteru daniny,

- przymusowości,
- bezzwrotności,
- nieodpłatności (nieekwiwalentności),
- pieniężnego charakteru.

Cecha ogólności (generalnego charakteru) jest uznawana za cechę podatku przez: Z. Fedorowicza, B. Brzezińskiego, W. Modzelewskiego. Cechę przewłaszczenia dostrzegł Z. Fedorowicz i B. Brzeziński. Ten ostatni podkreślając jej dyskusyjny charakter. Ustawa Ordynacja podatkowa oraz W. Modzelewski definiują podatek określając, że jest on świadczeniem wynikającym z ustawy, a nie innego podustawowego aktu normatywnego. B. Brzeziński rozszerza katalog cech podatku o cechę jednostronności ustalania tej daniny przez państwo. Autorzy reprezentujący w opracowaniu prawo podatkowe są konsekwentni w odróżnianiu podatku od innych pieniężnych danin publicznych, takich jak cła, obowiązkowe opłaty czy składki. W tej grupie znalazł się również cytowany wyżej Z. Fedorowicz. Natomiast ekonomiści: E. Nojszewska, B. Samojlik, T. Lubińska, którą przywołujemy w dalszej części opracowania, wypowiadają się generalnie za traktowaniem (uznawaniem) za podatki również obowiązkowych opłat, składek czy cel. Spośród wyżej cytowanych autorów jedynie F. Grądałski jest przeciwny włączaniu składek (B. Samojlik nazywa je opłatami socjalnymi) do zbioru podatków. Powód jest jeden, mianowicie jest nim celowy charakter składek.

W powyższych określeniach podatku niektórzy autorzy zwracają uwagę na wieloaspektowość podatku – jedni ów aspekt utożsamiają z istotą podatku, inni kategorią podatku. Najczęściej podkreśla się ekonomiczny i prawny aspekt podatku (F. Grądałski używa określenia formalnoprawny). G. Szczodrowski, za A. Gomułowiczem i J. Małeckim, wymienia ustrojowy, prawny i ekonomiczny aspekt podatku. C. Kosikowski ujrzał w podatku kategorię cywilizacyjną o historycznym charakterze, kategorię ekonomiczną, prawną, ale też filozoficzną, socjologiczną i polityczną.

Naszym zdaniem na podatek należy spojrzeć jako na wielowymiarową instytucję. Te „wymiarzy” nadają podatkowi dyscypliny, które się nimi zajmują, które je opisują.

Filozofowie dywagują nad moralnym prawem i skutkami sięgania przez władzę publiczną do dochodów osobistych. Socjologowie upatrują w podatku instytucji, która dotyczy społeczeństwa i nie pozostaje bez wpływu na jego przemiany. Dla ekonomistów ważnym jest to, że państwo (czy inny podmiot władzy publicznej) zawłaszcza część dochodów, które zostają stworzone przez czynniki wytwórcze. Dzięki podatkowi państwo – jak służenie zauważa F. Grądałski – „wypycha” konsumpcję z sektora prywatnego do publicznego. W podatkach widzi się instytucje pieniężne, które wywołują określone efekty dochodowe, tak po stronie podmiotów władzy publicznej, jak również tych, którzy zostają zmuszeni do nieekwiwalentnego, bezzwrotnego przekazania owych dochodów. Dla władzy podatki stają się źródłem dochodów, dla płacących je „okrojeniem”, kierunkiem przymusowych wydatków, nie pozostających bez wpływu na podejmowane przez te podmioty decyzje gospodarcze.

Czy ma zatem rację W. Modzelewski nazywając podatki „wyłącznymi tworam i prawa finansowego, pozbawionymi swoistego bytu ekonomicznego”? Przecież gdyby nie ich byt (nadwyżka dochodu) nie byłoby czego regulować przepisami prawa podatkowego.

Historycy zauważają w podatku instytucję, która pojawiła się dopiero na pewnym etapie rozwoju (poradlnie, podymne, pogłówne, z biegiem czasu zostają zastąpione podatkiem od korporacji, podatkiem od czynności cywilnoprawnych itp.). Podatki stają się w pewnym okresie dziejów dodatkowym (z czasem głównym) obok pożytków z majątku publicznego, stałym źródłem dochodów tych, którzy realizują funkcje władzy publicznej. Historia podatków ukazuje zmiany sposobu pobierania podatków, różny zakres przedmiotowy i podmiotowy tych danin, różne podstawy opodatkowania, wreszcie różną podstawę prawną ich funkcjonowania. Także cechom konstytuującym podatek można przypisać wymiar historyczny, np. eksponowana w gospodarce nierynkowej (socjalistycznej) cecha przewłaszczenia podatku traci na znaczeniu w gospodarce rynkowej. Zmiany w strukturze władzy publicznej (scentralizowanej, zdecentralizowanej) wpłyną na sposób zasilania budżetów podmiotów władzy centralnej i lokalnej.

O sposobie, zakresie, konstrukcji podatków (ale też systemów podatkowych) decydują w wymiarze formalnym – tak teoretycy, jak też przede wszystkim praktycy prawa. To właśnie na gruncie prawa dokonuje się doprecyzowanie cech, które mają określić daną instytucję prawną. Również na gruncie prawa określa się cechy, które pozwolą uznać daną pieniężną daninę publiczną za opłatę, składkę, cło czy też podatek.

Funkcjonowanie w praktyce określonych instytucji finansowych wymaga właściwego ich określenia, doprecyzowania.

Polityczne założenia dotyczące funkcjonujących w gospodarce podatków są wypracowywane drogą kompromisów (w ustroju demokratycznym), bądź są rozstrzygane autorytarnie (w krajach o ustrojach niedemokratycznych). Ma więc każdy podatek również swój wymiar polityczny.

Na potrzeby badania dotyczącego oceny polskiego systemu podatkowego można przyjąć, że podatek jest:

- publiczną daniną pieniężną, która pojawia się na pewnym etapie rozwoju gospodarczego,
- służy finansowaniu zadań wypełnianych przez podmioty władzy publicznej,
- ma charakter przymusowy,
- zalicza się do danin bezzwrotnych,
- nosi cechy daniny nieodpłatnej (nieekwiwalentnej),
- zasady jego konstrukcji i funkcjonowania określają akty prawne najwyższej rangi w danym państwie.

Podatek jest instytucją wielowymiarową, co oznacza, że stanowi przedmiot zainteresowania wielu dyscyplin naukowych. Jest też naturalnym urządzeniem (instytucją) funkcjonującym w gospodarce. Podatek ma pewne wspólne cechy z opłatami, cłami, składkami. Te ostatnie w praktyce noszą często nazwę paropodatków lub *quasi*-podatków.



Podatki występujące współcześnie tworzą pewien zbiór, pewną konstelację obejmowaną terminem systemu. Sposób rozumienia pojęcia systemu podatkowego nie jest jednolity.

## 2. Pojęcie sytemu podatkowego

Z. Fedorowicz (1965: 172–178) prezentując powstanie i historyczny rozwój podatków oraz instytucję podatku w nauce o finansach zauważył, że ustalenie pojęcia sytemu podatkowego i podjęcie badań na nim zawdzięcza się szkole historycznej, której reprezentantami byli m.in. Ludwig von Stein, A. Schäffle, A. Wagner.

Stein, zwolennik podatku dochodowego, przepowiedział mu wielką przyszłość w społeczeństwie kapitalistycznym. Obok podatku dochodowego widział konieczność występowania podatku gruntowego od nieruchomości oraz od kapitałów pieniężnych. Podatki bezpośrednie winny – jego zdaniem – uzupełniać podatki konsumpcyjne, obciążające artykuły zbytku.

Wagner przejął od Hegla (podobnie jak Stein) idealistyczną filozofię, zgodnie z którą motorem wszelkich przemian jest „duch” przedsiębiorczości. Zapowiedział nadejście „socjalnej fazy” rozwoju społeczeństwa burżuazyjnego, w której państwo będzie musiało dokonywać korekty podziału dochodu narodowego na rzecz klas nieposiadających za pośrednictwem określonego systemu podatków.

Pojęcie systemu jest przeciwnym wobec podatku jedyne. Podatek jedyny propagowali fizjokraci, odrzucający podatki ustalone pod wpływem idei merkantylistycznych, które uznawali za główną przyczynę ówczesnego ubóstwa (Landreth, Colander, 1998: 92–99).

Jak podkreśla Z. Fedorowicz (1965: 162), ideę podatku jedyne wysunął we Francji na początku XVIII w. Vauban, autor projektu „dziesięciny królewskiej”, która miała zastąpić wszystkie dotychczasowe, uznane przez Vaubana za niesprawiedliwe, podatki i inne ciężary publiczne. Dziesięcina miała być pobierana proporcjonalnie od wszystkich obiektów przynoszących dochód (ziemi, domów, przemysłu, handlu czy rent). Fizjokraci wykorzystując ideę Vaubana postulowali zastosowanie podatku jedyne od produktu czystego wytworzonego w rolnictwie.

Reprezentantami poglądów fizjokratów w Polsce w początkach XIX wieku byli A. Popławski, W. Stroynowski, S. Staszic i H. Kołłątaj (Stankiewicz, 2005: 139–144; Romanow, 1999: 42–44; Gajl, 1992: 40–46).

Popławski przedstawiał się jako zwolennik podatku jedyne od tzw. czystego dochodu z ziemi, ale nie widział praktycznej możliwości wprowadzenia go w życie. W swoich pracach zalecał utrzymanie podatków konsumpcyjnych od przedmiotów zbytku.

Stroynowski opowiadał się jednoznacznie za jedynym podatkiem od gruntu. Był przeciwny podatkowi konsumpcyjnym, od przemysłu oraz cłom.

Staszic, choć teoretycznie urzeczony ideą podatku jedyne, widział potrzebę wprowadzenia podatków konsumpcyjnych.

Kołłątaj uznając słuszność podatku jedynego od czystego dochodu z ziemi, postulował rozszerzenie podatku na własność miejską. Należał do grona przeciwników podatków konsumpcyjnych i ceł.

Koncepcję podatku jedynego, choć posiadającą wiele zalet (taniaść, prostota itp.), należy zaliczyć do swego rodzaju utopii podatkowych. Jeżeli więc nie podatek jedyne, to jedyną możliwą (realną) alternatywą dla niego jest pewien zbiór podatków, który od czasów A. Wagnera nabrał cech systemowych.

Jak współczesne definiuje się to wieloznaczne pojęcie? Tak jak w przypadku podatku, zaprezentujemy propozycje definicyjne pojęcia „systemu podatkowego”, których autorami są przedstawiciele nauki finansów, prawa podatkowego i ekonomii, pamiętając o bliskich związkach łączących naukę finansów z nauką ekonomii.

W. Ziółkowska (2005), omawiając zmiany, jakie legły u podstaw reformy finansów publicznych w Polsce na początku lat 90. XX stulecia stwierdziła, że „system podatkowy to zbiór podatków tworzący pewną całość pod względem prawnym i ekonomicznym. Systemy podatkowe w poszczególnych krajach obejmują po kilka lub nawet kilkanaście (czy kilkadziesiąt – *uwaga moja – DM*) różnych podatków. Są one zazwyczaj ukształtowane w wyniku określonego procesu historycznego. Znajdują w nich odzwierciedlenie założenia ustroju gospodarczego, społecznego i politycznego danego państwa. Z reguły podlegają stopniowej ewolucji” (Ziółkowska, 2005: 110).

W podobny sposób system podatkowy określa J. Ciach (2001) pisząc, iż „jest on zespołem podatków odpowiednio zsynchronizowanych pod względem ekonomicznym i społecznym. Tworzy pewną spójną i jednolitą całość wraz z prawem podatkowym, stanowiąc wypadkową wpływów i kompromisów ekonomicznych, społecznych, a w wielu przypadkach i politycznych” (Ciach, 2001: 58).

Znani i cenieni w Polsce francuscy finansiści P. M. Gaudemet i J. Molinier (2000) pojęcie systemu podatkowego rezerwują dla „ogółu podatków stosowanych w określonym czasie w danym państwie. Można tu przytoczyć obrazowe i poetyckie porównanie M. Duvergera: Systemy podatkowe to konstelacje, w których podatki są gwiazdami” (Gaudemet, Molinier, 2000: 442).

Nieco dalej Autorzy podkreślają, niejako rehabilitując się za tak ogólną definicję systemu podatkowego, że o ile wyborem podatku rządzą cechy (charakter) systemu podatkowego, który mają tworzyć, o tyle o podstawach całości systemu podatkowego decydują (Gaudemet, Molinier, 2000: 444):

- struktura społeczna,
- struktura gospodarcza danego kraju,
- otoczenie międzynarodowe.

P. M. Gaudemet i J. Molinier pisząc o strukturze społecznej mają na myśli tradycje historyczne, struktury polityczne i administracyjne. Pod pojęciem struktur gospodarczych rozumieją strukturę gospodarki rynkowej, którą możemy też nazwać mechanizmem funkcjonowania gospodarki czy mechanizmem regulacji<sup>4</sup> oraz strukturę gospodarki nierynkowej (nazwaną przez Autorów socjalistyczną strukturą gospodarczą).

O podstawach systemu podatkowego wg Piszących decyduje również, tzw. otoczenie międzynarodowe, którego instytucjonalnymi elementami są m.in. Unia Europejska czy Światowa Organizacja Handlu (WTO). Struktura społeczności międzynarodowej nie pozostawia obecnie państwom członkowskim pełnej niezależności tworzenia ich systemów podatkowych.

B. Samojlik analizując kierunki ewolucji systemu podatkowego w Polsce po wejściu do Unii Europejskiej, system podatkowy traktuje jako podsystem systemu fiskalnego. Określa go „podstawowym instrumentem generowania dochodów sektora publicznego, a zwłaszcza budżetu państwa” (Samojlik red., 2006: 47).

Przypomnijmy, że B. Samojlik pojęciem podatków składających się na system podatkowy obejmuje również składki przekazywane do różnych publicznych funduszy o charakterze przymusowym, dotyczących np. ubezpieczeń emerytalno-rentowych, czyli składki z tytułu zabezpieczenia społecznego.

T. Lubińska (2004) przedstawiając dylematy związane z definiowaniem systemu podatkowego zauważa, że „tradycyjne zawężenie systemu podatkowego do logicznie ze sobą powiązanych podatków należy uznać za błąd metodologiczny” (Lubińska, 2004: 59, w: Pomorska red., 2004). Autorka wskazuje na konieczność objęcia zakresem pojęciowym systemu podatkowego nie tylko podatków, ale również parafiskalnych (podobnie jak B. Samojlik). W uzasadnieniu swojego stanowiska podaje, że przed systemem podatkowym stawia się różne cele, daleko odbiegające od celu klasycznego, jakim jest finansowanie zadań publicznych (cel fiskalny). Przypomina też, że cel fiskalny odnosi się do samej kategorii podatku, a nie do systemu podatkowego.

Za C. Kosikowskim, T. Lubińska podaje, że elementami systemu podatkowego są: „wybrane ze względu na przedmiot opodatkowania typy podatków, z których funkcjonowaniem wiążą się określone (pożądane) cele (zadania, funkcje), organizacja wymiaru, poboru, kontroli, egzekucji i represji w zakresie podatków; prawo regulujące dwa pierwsze elementy” (Lubińska, 2004: 59).

T. Lubińska uważa też, że cele, jakie stawia się przed systemem podatkowym powinny stanowić wyraz celów formułowania przez rządową politykę społeczno-gospodarczą, jednak z uwzględnieniem postulatów zawartych w dorobku teorii podatku, dotyczących zasad podatkowych, ale też z uwzględnieniem różnorodnych uwarunkowań, wpływających na kształt systemu podatkowego.

Czynnikami wpływającymi na kształt systemu podatkowego zajmuje się S. Dolata (1999) w znanej monografii na temat podatków, zatytułowanej „Podstawy wiedzy o podatkach i polskim systemie podatkowym”. Autor stwierdza, iż „w polskiej literaturze najczęściej występuje definicja określająca system podatkowy jako ogół podatków obowiązujących w danym kraju, stanowiących jednolitą, wewnętrznie zgodną pod względem prawnym i ekonomicznym całość” (Dolata, 1999: 49).

<sup>4</sup> Takiego pojęcia używa w swoich pracach I. Bolkowski np. w: *System podatkowy w okresie transformacji w Polsce*, Studia Finansowe WSUiB, 2000 nr 53.

S. Dolata zwraca jednak uwagę na traktowanie systemu podatkowego – w myśl powyższej definicji – nazbyt idealistycznie. Nie zawiera ona bowiem żadnych, nawet formalnych zastrzeżeń. W rzeczywistości system podatkowy składa się – wg Autora – nie tylko z podatków określonych przez normy prawne zawierające zakres danego podatku, ale również norm prawnych ustalających ogólne zasady stosowania szczegółowych rozwiązań związanych z podatkami.

Za P. M. Gaudement'em, S. Dolata wymienia i omawia czynniki wpływające w znacznym stopniu na ostateczny kształt każdego systemu podatkowego, tzn. tradycje historyczne, struktury administracyjne, struktury polityczne i struktury ekonomiczne (Dolata, 1999: 51–53).

B. Brzeziński definiuje system podatkowy państwa jako „ogół podatków, jakie w określonym państwie obowiązują. Ze względu na to, że rozróżnienia pojęciowe nie zawsze mogą być ostre, konwencje terminologiczne zaś nie zawsze są przestrzegane, mówi się często o systemie podatków i opłat, rozumiejąc przez to – jeszcze szerzej – cały system danin publicznych w państwie (...). Współczesne systemy podatkowe oparte są zazwyczaj na zestawach (w różny sposób formowanych) podatków i opłat, uzupełniających się w określony sposób i tworzących w miarę spójną całość” (Brzeziński, 2003: 37).

Zbliżoną definicję systemu podatkowego odnajdujemy w pracy „Prawo podatkowe” pod red. L. Etola, gdzie czytamy, że „przez system podatkowy rozumie się całokształt istniejących w danym miejscu i czasie podatków. Do tak rozumianego systemu zalicza się także opłaty, które mają wszystkie cechy podatków. W związku z tym używa się czasami pojęcia „systemu podatków i opłat” w celu podkreślenia, że zaliczane są do niego opłaty będące *quasi*-podatkami” (Etel red., 2005: 45).

Autorzy cytowanej pracy podkreślają, że w myśl powyższej definicji system podatkowy istnieje niezależnie od stopnia uporządkowania i harmonizacji poszczególnych podatków.

R. Mastalski (1995), autor „Wprowadzenia do prawa podatkowego”, określa system podatkowego poprzedza definicją słowa „system”. „System – czytamy we «Wprowadzeniu do ...» – stanowi, najszerzej ujmując, ogół elementów wzajemnie ze sobą powiązanych i od siebie uzależnionych tworzących pewną całość. Postrzegany z zewnątrz jest pewną zamkniętą całością powiązaną węzłem jedności podmiotowej lub przedmiotowej, natomiast wewnątrz systemu występują różne elementy składające się na jego strukturę” (Mastalski, 1995: 41).

Autor ten podkreśla, że ponieważ podatek nie może być rozpatrywany wyłącznie w płaszczyźnie prawnej (jego oddziaływanie w życiu społecznym jest znaczenie szersze niż w doktrynie), ale też w praktyce opodatkowania, znacznie częściej używa się określenia system podatkowy, aniżeli system prawa podatkowego. Zauważa też, że system podatkowy, jako ogół podatków, które obowiązują w danym kraju (państwie), ma złożony charakter wiążący się z różnorodnością jego celów, tj. celów politycznych, gospodarczych i społecznych. Z tych to względów nie należy utożsamiać systemu podatkowego z systemem prawa podatkowego (Mastalski, 2006: 31).

System podatkowy należy analizować niejako w dwóch płaszczyznach, tj. historycznej i postulatywnej. Płaszczyzny te pozwalają na wyodrębnienie dwóch rodzajów systemów podatkowych: historycznych i racjonalnych, nazywanych też niekiedy naukowymi.

A. Gomułowicz i J. Małecki omawiając spory wokół definicji systemu podatkowego uważają, że „zespół podatków można określić mianem systemu podatkowego wówczas, jeżeli w sensie konstrukcji prawnej i powiązań w zakresie treści ekonomicznych tworzy on wewnętrznie spójną, jednolitą logiczną całość, zgodną z zasadami konstytucyjnymi” (Gomułowicz, Małecki, 2006: 214). I dodają, że system podatkowy powinien być konstruowany (zbudowany) w oparciu o dwie zasady: trwałej wydajności podatku oraz sprawiedliwości opodatkowania.

Nie rozwijamy w tym miejscu powyższego wątku, albowiem leży on poza przedmiotem analizy niniejszego opracowania.

Powoływany wyżej w opracowaniu, ekonomista G. Szczodrowski rozważając kwestie dotyczące polskiego systemu podatkowego podkreśla, że nie da się rozpatrywać podatków wyłącznie jako samodzielnych instytucji fiskalnych (Z. Fedorowicz używa pojęcia ogólniejszego, a mianowicie instytucji finansowych). Każdy z nich stanowi bowiem tylko część systemu podatkowego, który z kolei jest elementem systemu finansowego państwa. Mając świadomość różnych podejść do pojęcia systemu podatkowego Szczodrowski uznaje za najwłaściwsze definiowane powyższej kategorii jako ogółu podatków pobieranych w danym państwie w danym czasie lub też jako całokształtu prawno-organizacyjnych form opodatkowania, którego elementami są poszczególne podatki, a w ich ramach różne elementy ich konstrukcji, czyli stawki podatkowe, ulgi, zwolnienia itd. (Szczodrowski, 2007: 26–27).

Gdyby jednak, pisze G. Szczodrowski, przyjąć za B. Walczakiem pojęcie systemu jako układu wzajemnie powiązanych jego elementów, wówczas „integralną częścią definicji systemu podatkowego staje się wiążący wszystko aparat skarbowy wraz z zasadami funkcjonowania systemu podatkowego” (Szczodrowski, 2007: 27).<sup>5</sup>

Inny ekonomista, F. Grądalski, definiuje system podatkowy jako „zespół różnego rodzaju podatków obowiązujących na obszarze danego kraju. Zespół ten tworzy strukturę systemu podatkowego” (Grądalski, 2006: 59). Elementami tej struktury są podatki, które można różnie klasyfikować (grupować). W teorii podatku występują, co podkreśla cytowany Autor, różne kryteria klasyfikacji, takie jak (Grądalski, 2006: 59):

- miejsce poboru podatku w ruchu określonym dochodów i wydatków,
- sposób kwalifikacji podstawy opodatkowania,
- związek pomiędzy podstawą opodatkowania i jednoznacznie określoną cechą przedmiotu opodatkowania,
- związek pomiędzy podatkiem i procesem powstawania nowej wartości,
- formalnoprawny status podmiotu opodatkowania i zakres terytorialny.

<sup>5</sup> Nie wydaje się właściwe definiowanie danego pojęcia (tu: system podatkowy) przy wykorzystaniu tych samych określeń (system podatkowy).

Z punktu widzenia struktury systemu podatkowego najistotniejszym jest kryterium pierwsze, pozwalające wyodrębnić podatki nakładane na stronę tworzenia oraz wykorzystania (wydatkowania) dochodów.<sup>6</sup>

Zdaniem E. Nojszewskiej, „system podatkowy obejmuje wszystkie podatki istniejące w danym miejscu i czasie. Państwo potrzebuje systemu podatkowego, czyli pewnego zbioru podatków powiązanych ze sobą w taki sposób, aby tworzyły całość organizacyjną i prawną. Warunkiem istnienia systemu podatkowego nie jest uporządkowanie i harmonizacja poszczególnych podatków” (Nojszewska, 2002: 10).

Autorka zauważa również istnienie w każdym państwie systemu podatkowego, który powstawał jako rezultat rozwoju historycznego w specyficznych warunkowaniach, tj. systemu historycznego, ale też systemu będącego doskonałym wzorcem teoretycznym, do którego ustawodawca powinien zmierzać, czyli system racjonalizować. Do skonstruowania takiego doskonałego wzorca dążą ekonomiści zajmujący się teorią optymalnego opodatkowania (Nojszewska, 2002: 10).

Jak wynika z powyższej prezentacji, nie tylko w sprawie definicji podatku pojawiają się spory i kontrowersje. Nie jest również od nich wolne pojęcie systemu podatkowego, bazującego na omawianych wyżej podatkach.

We wszystkich przytoczonych określeniach systemu podatkowego padają sformułowania: zbiór (w większości definicji) lub ogół, bądź zestaw. Różnice dotyczą dalszego rozwinięcia słów zbiór, ogół czy zestaw. Niektórzy autorzy (B. Brzeziński, L. Etel) stoją na stanowisku, że ów ogół dotyczy nie tylko podatków, ale też obowiązkowych opłat, i propagują określenie „systemu podatków i opłat”.

B. Samojlik, T. Lubińska, E. Nojszewska i G. Szczodrowski są zwolennikami rozszerzenia zakresu przedmiotowego omawianego pojęcia, tzn. objęcia nim również paropodatków (opłat, ceł, składek).

S. Dolata widzi sens we włączeniu do pojęcia systemu podatkowego nie tylko podatków, ale też norm podatkowych, tak ogólnych, jak i szczegółowych, dotyczących podatków, składających się na ogół podatków obowiązujących w danym kraju.

Kolejna ważna różnica w przytoczonych definicjach systemu podatkowego dotyczy sposobu rozumienia słowa system. Dla jednych to po prostu pewien zbiór, ogół, zestaw elementów (podatków, czy też podatków i opłat, bądź podatków i paropodatków, czy wreszcie podatków i norm określających ich funkcjonowanie), występujących w danym miejscu (kraju) i w danym czasie.

Dla innych ów zbiór, ogół czy zestaw elementów musi tworzyć (tworzy, bądź powinien tworzyć) logicznie powiązaną całość. Wg W. Ziółkowskiej ta całość powinna być logiczna pod względem prawnym i ekonomicznym. Zdaniem J. Ciach pod względem ekonomicznym i społecznym. E. Nojszewska z kolei logicznie powiązanej całości upatruje w aspekcie organizacyjnym i prawnym.

<sup>6</sup> Na temat kryteriów podziału podatków zob. też F. Grądalski, *Teoretyczne aspekty reformowania systemu podatkowego – zarys modelu referencyjnego dla Polski* [w:] *O nowy ład podatkowy w Polsce*, red. J. Ostaszewski, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2007, s. 46–47.

Dla A. Gomułowicza i J. Małeckiego wewnętrznie spójna, jednolita całość musi pozostawać w zgodzie z zasadami konstytucyjnymi. T. Lubińska uważa zaś, że traktowanie systemu podatkowego jako logicznie powiązanego ze sobą zbioru podatków stanowi wręcz błąd metodologiczny.

L. Etel, G. Szczodrowski, F. Grądałski pojęcie systemu podatkowego odnoszą do zbioru (zespołu, ogółu) podatków obowiązujących w danym czasie, w danym państwie. F. Grądałski podkreśla ponadto, że ów zespół tworzy strukturę, której elementami są podatki.

Wg C. Kosikowskiego owa struktura systemu podatkowego obejmuje wybrane typy podatków, organizację wymiaru, poboru, kontroli, egzekucji i represji w zakresie podatków, ale też prawo podatkowe regulujące tak podatki, jak i czynności organizacyjne z nimi związane.

Przy okazji definiowania systemu podatkowego i określania czynników kształtujących ów system pojawia się rozróżnienie systemów podatkowych na historyczne oraz racjonalne (naukowe, postulatywne), które jest istotne przy porządkowaniu propozycji dotyczących definiowania omawianego pojęcia.

Przy określeniu zakresu pojęciowego systemu podatkowego wydaje się istotnym jak „poważnie” traktujemy samo słowo system. W encyklopedycznym rozumieniu tego słowa jest to bowiem pewna całość (zbiór), składająca się z logicznie ze sobą powiązanych części. W tym sensie mówi się np. o określonym systemie funkcjonowania gospodarki, którego częściami (elementami) są określone podmioty gospodarcze (przedsiębiorstwa, gospodarstwa domowe, państwo). Pomiedzy tymi podmiotami występują różnego rodzaju powiązania rzeczowe, regulacyjne, informacyjne, finansowe itp.

W przypadku systemów funkcjonowania gospodarki można konstruować pewne ich modele, charakteryzujące się optymalnymi warunkami podejmowania decyzji gospodarczych. Byłyby to modele teoretyczne, naukowe. Można również podejmować próby opisu realnie funkcjonujących systemów, ale też związków występujących pomiędzy częściami (elementami, podsystemami) tych systemów.

A zatem, czy określenie systemu będziemy odnosić wyłącznie do zbioru podatków (i ewentualnych opłat), który tworzy **logicznie** ułożoną (wg określonych kryteriów) całość? Tymi kryteriami mogłyby być pewne teoretyczne zasady konstrukcji systemów, jak np. te, które zaproponowali A. Gomułowicz, J. Małecki (chodzi o zasadę trwałej wydajności podatków i zasadę sprawiedliwości opodatkowania). Brak spełnienia kryterium logicznie ułożonych części przekreślałby możliwość objęcia danego zestawu (zbioru, ogółu) mianem systemu.

A może określenie systemu odnosić do wszystkich podatków (ewentualnie paropodatków), zasad ich konstrukcji itp., obowiązujących w danym czasie, w danym kraju? Ku temu rozwiązaniu wydają się skłaniać przedstawiciele nauki ekonomii. Takie podejście jest również możliwe do zaakceptowania przez autorów artykułu w kontekście określonego na wstępie zamierzenia badawczego.

Tak więc przyjmijmy, że:

- Pojęcie systemu podatkowego będziemy traktować jako zbiór (ogół) podatków obowiązujących w danym kraju w danym czasie.

- Podatki stanowiące części systemu funkcjonują w oparciu o określony zbiór unormowań prawnych dotyczących tych danin.
- System podatkowy, tak jak i podatki, podlega procesom zmian, które mogą być ewolucyjnymi bądź zasadniczymi (rewolucyjnymi).
- System podatkowy zgodny z zasadami (kanonami) tworzenia racjonalnych systemów, to racjonalny system podatkowy.
- System podatkowy, realnie funkcjonujący w danym kraju i danym czasie, to system historyczny.
- O podstawach systemu przesadzają: struktura społeczno-gospodarcza danego kraju oraz jego otoczenie międzynarodowe.
- System podatkowy może stanowić przedmiot oceny. Ocena systemu jest dokonywana przy wykorzystaniu określonych kryteriów.

## Zakończenie

Jak wynika z przedstawionych rozważań, pojęcia podatku i systemu podatkowego nie mają charakteru „obiektywnego”. Posiadają swój wymiar prawny, ekonomiczny, filozoficzny, historyczny itp. Leżą w sferze zainteresowań różnych dyscyplin naukowych. Są opisywane przy wykorzystaniu aparatu pojęciowego właściwego tym dyscyplinom. Dla prawnika ważnym staje się aspekt prawny podatku (jego konstrukcja, zasady budowy podatków i systemów podatkowych, źródła prawa podatkowego itp.). Ekonomista upatruje w podatku na ogół określonego „narzędzia” ekonomicznego (okrojania części dochodów prywatnych i zawłaszczania ich przez podmioty publiczne).

Podatki i systemy podatkowe mają też swój wymiar historyczny („czasowy”). Inne cechy charakteryzowały pierwsze daniny podatkowe (np. dobrowolność, zwracanie daniny pobranej przez władzę, osobisty bądź rzeczowy jej charakter), a inne przypisuje się współczesnym podatkom (m.in. przymusowość, ogólność, pieniężną formę itp.). I pierwsze (podatki) i drugie (systemy podatkowe) są poddawane różnym ocenom, przy wykorzystaniu różnych kryteriów, które im służą.

## Bibliografia

- Bolkowiak I., *System podatkowy w okresie transformacji w Polsce*, Studia Finansowe WSUiB, 2000 nr 53.
- Brzeziński B., *Prawo podatkowe*, TNOiK, Toruń 1999.
- Brzeziński B., *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, TNOiK, Toruń 2003.
- Ciach J., *Transformacja systemu podatkowego w Polsce w latach 90*, „Bank i Kredyt”, lipiec 2001.
- Dolata S., *Podstawy wiedzy o podatkach i polskim systemie podatkowym*, Wydawnictwo Uniwersytetu Opolskiego, Opole 1999.
- Fedorowicz Z., *Instytucje finansowe*, PWE, Warszawa 1965.
- Finanse*, Ostaszewski J. (red.), Difin, Warszawa 2007.



- Gajl N., *Teorie podatkowe w świecie*, PWN, Warszawa 1992.
- Gaudemet P. M., Molinier J., *Finanse publiczne*, PWE, Warszawa 2000.
- Gomułowicz A., Małecki J., *Podatki i prawo podatkowe*, LexisNexis, wyd. 3, Warszawa 2006.
- Grądański F., *System podatkowy w świetle teorii optymalnego opodatkowania*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2006.
- Grądański F., *Teoretyczne aspekty reformowania systemu podatkowego – zarys modelu referencyjnego dla Polski* [w:] *O nowy ład podatkowy w Polsce*, Ostaszewski J. (red.), Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2007.
- Kierunki zmian w sektorze finansów publicznych w Polsce po wejściu do Unii Europejskiej*, Samojlik B. (red.), Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2006.
- Kosikowski C., *Podatki, problem władzy publicznej i podatników*, LexisNexis, Warszawa 2007.
- Landreth H., Colander D. C., *Historia myśli ekonomicznej*, PWN, Warszawa 1998.
- Lubińska T., *Reforma podatkowa czy reforma systemu dochodów fiskalnych – kwestie terminologiczne jako punkt wyjścia do rozwiązań i propozycji zmian* [w:] *Polski system podatkowy założenia i praktyka*, Pomorska A. (red.), Wydawnictwo UMCS, Lublin 2004.
- Mastalski R., *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, C. H. Beck, Warszawa 1995.
- Mastalski R., *Prawo podatkowe*, wyd. 4, C. H. Beck, Warszawa 2006.
- Modzelewski W., *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, wyd. II, Instytut Studiów Podatkowych „Modzelewski i Wspólnicy” Sp. z o.o., Warszawa 2001.
- Nojszewska E., *Podatek dochodowy jako narzędzie polityki gospodarczej*, Monografie i Opracowania SGH, nr 502, Warszawa 2002.
- Prawo podatkowe*, Etel L. (red.), Difin, Warszawa 2005.
- Romanow Z. B., *Historia myśli ekonomicznej w zarysie*, AE Poznań, 1999.
- Stankiewicz W., *Historia myśli ekonomicznej*, PWE, Warszawa 2005.
- Szczodrowski G., *Polski system podatkowy*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2007.
- Teoretyczne podstawy reformy podatków w Polsce*, Ostaszewski J., Fedorowicz Z., Kierczyński T. (red.), Difin, Warszawa 2004.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r., Ordynacja podatkowa, Dz. U. Nr 137, poz. 926 z późn. zm.
- Ziółkowska W., *Finanse publiczne, teoria i zastosowanie*, Wyd. III, Wyd. WSB, Poznań 2005.

## Controversial around Tax and Taxation System

### Summary

*The topic of the analysis is concepts of a tax and taxation systems, which are used by the representatives of various scientific disciplines, above others finance, economics and tax law. Contrary to those using the above terminology referring to taxes and taxation systems, neither taxes nor taxation systems are, despite appearances, univocal and explicit concepts. The analysis presents the chosen definitions of taxes and taxation systems, across which we can come on the grounds of the disciplines mentioned above: finance, tax law and economics as well as the author's of the analysis comments on the concepts.*